

Audience publique du 9 novembre 2011

Recours formé par
la société ... S.A. en liquidation, ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes et
contre des bulletins d'impôts
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27694 du rôle et déposée le 21 janvier 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître François Kremer, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ... S.A. en liquidation, établie et ayant son siège social à L-..., représentée par ses liquidateurs actuellement en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 octobre 2010 ayant rejeté comme non fondées ses réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2005 et de l'impôt commercial communal de l'année 2005, émis en date du 12 mai 2010 par le bureau d'imposition Luxembourg 6, ainsi que des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2005 et de l'impôt commercial communal de l'année 2005, précités ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 avril 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision et les bulletins entrepris ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître François Kremer et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives.

A défaut de dépôt d'une déclaration d'impôt pour l'année 2005, le bureau d'imposition Luxembourg ... de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit à l'égard de la société ... S.A., en liquidation depuis le 31 juillet 2003, ci-après désignée par « la société ... », en date du 12 mai 2010 le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités relatif à l'année 2005, ainsi que le bulletin de l'impôt commercial communal relatif à la même année, ci-après désignés par « les bulletins ».

Par deux courriers séparés du 28 juillet 2010, l'un des liquidateurs de la société ... introduisit au nom et pour le compte de ladite société une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », à l'encontre des bulletins.

Par une décision datée du 20 octobre 2010, le directeur rejeta lesdites réclamations comme non fondées. Ladite décision est libellée comme suit :

« Vu la requête (...) introduite le 29 juillet 2010 par Me François Kraemer, au nom de la société anonyme en liquidation ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2005, émis le 12 mai 2010 ;

Vu la requête (...) introduite le 29 juillet 2010 par Me François Kraemer, au nom de la société anonyme en liquidation ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005, émis le 12 mai 2010 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les deux requêtes ayant des objets connexes, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration, de les joindre pour y statuer par une seule et même décision ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir établi les bases d'imposition de l'année 2005 par voie de taxation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la requérante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante n'ayant réservé aucune suite aux divers rappels l'invitant au dépôt des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 2005, notamment aux sommations d'astreintes du 25 janvier 2010 et aux décisions du 6 mai 2010 liquidant les astreintes en question, le bureau était fondé à procéder par voie de taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant qu'à ce jour, la réclamante n'a fourni aucune preuve voire aucun élément de preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt de sorte que la taxation est à confirmer (voir en ce sens : Cour administrative du 2 juin 2008, n° 25768 C du rôle) ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par la suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (jugement tribunal administratif du 19.06.2000, n° 11295 du rôle) ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. (...)».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 21 janvier 2011, la société ... a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale du 20 octobre 2010 et des bulletins.

A l'audience des plaidoiries, le tribunal a d'office soulevé la question de la recevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre les bulletins.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt.

En vertu de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. Par contre, lorsque le directeur a statué sur la réclamation par une décision définitive, le recours est irrecevable pour autant qu'introduit directement contre ledit bulletin (cf. trib. adm. 6 janvier 1999, n° 10357 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 664).

Dans la mesure où, en l'espèce, le directeur a pris position suite aux réclamations introduites en date du 28 juillet 2010, le recours est à déclarer irrecevable pour autant qu'il est dirigé directement contre les bulletins.

Tel que cela a été retenu ci-avant, sur le fondement du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996, précités, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation pour autant qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 20 octobre 2010. Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation est encore recevable dans cette mesure pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir deux ordres de moyens :

En premier lieu, elle soutient, en se référant au paragraphe 258 AO, que la décision directoriale devrait être sanctionnée pour absence totale de motivation spécifique, en reprochant au directeur de ne pas avoir pris en considération les éléments à la disposition du bureau d'imposition, ni les éléments fournis à l'appui de la réclamation, à savoir l'indication que les seuls revenus dont elle aurait disposé s'élèveraient au montant de 17.948,30 €, correspondant à des intérêts créditeurs, dont il conviendrait de déduire les charges, qui seraient supérieures, de sorte que le revenu imposable pour l'année 2005 s'élèverait à 0 €. A cet égard, elle cite deux jurisprudences du tribunal administratif ayant retenu que la taxation d'office constitue un procédé destiné à déterminer les bases d'imposition compte tenu des éléments à la disposition du bureau d'imposition et que le directeur, lorsqu'il procède à un réexamen intégral de la situation du contribuable, doit prendre en considération tous les éléments de fait

lui soumis, y compris les éléments dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui n'ont été présentés que durant l'instance de réclamation.

D'autre part, la demanderesse fait valoir que durant l'exercice 2005, elle aurait été en liquidation et n'aurait plus poursuivi aucune activité lucrative. L'évaluation d'un bénéfice commercial taxable d'un montant de 100.000 € tel que retenu par le bureau d'imposition, ne serait basée sur aucun élément tangible ou vérifiable.

Enfin, elle rappelle que les seuls revenus dont elle aurait disposé seraient les revenus des intérêts créditeurs d'un dépôt à terme s'élevant à 17.948,30 €, dont il conviendrait de déduire les charges d'un montant supérieur, de sorte que son revenu imposable serait de 0 €.

Le délégué du gouvernement rétorque qu'en vertu des paragraphes 103 à 109 AO, le liquidateur en sa qualité de représentant légal de la société mise en liquidation devrait remplir les obligations que la loi fiscale impose à la société en liquidation, en l'occurrence celle de procéder aux déclarations d'impôt, de fournir au bureau d'imposition les renseignements et données nécessaires, de tenir les livres et annotations comptables et de payer les impôts aux dates d'échéances. Il fait encore valoir que le liquidateur pourrait même être déclaré personnellement responsable par le biais d'un bulletin d'appel en garantie sur le fondement des paragraphes 109 et 118 AO.

Etant donné que la société mise en liquidation resterait, sur le fondement de l'article 169 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (LIR), imposable sur le bénéfice net réalisé pendant la liquidation, et que durant cette période elle serait tenue au respect des obligations fiscales, à défaut par les liquidateurs d'avoir déposé la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal pour l'année 2005, le bureau d'imposition aurait été en droit de procéder à la taxation d'office du bénéfice de la société ... pour l'année concernée.

La partie étatique fait encore valoir que la réclamation du 28 juillet 2010 aurait été limitée à la simple contestation de la taxation litigieuse, mais qu'elle ne contiendrait aucune précision concrète y relative et surtout aucune pièce appuyant cette contestation, à part la simple affirmation que les seuls revenus réalisés s'élèveraient à un montant déterminé, correspondant à des intérêts créditeurs, dont il conviendrait de déduire des charges d'un montant supérieur. Le délégué du gouvernement fait encore valoir que la promesse contenue dans la réclamation de finaliser les comptes sociaux n'aurait pas été honorée et que les déclarations d'impôt et les comptes sociaux n'auraient toujours pas été déposés. En se référant à diverses jurisprudences du tribunal administratif et de la Cour administrative quant à la preuve à rapporter par le contribuable ayant fait l'objet d'une taxation d'office, le représentant étatique soutient qu'en l'espèce, la demanderesse n'aurait jusqu'à présent pas rapporté la preuve de ses revenus réels, en donnant encore à considérer que des simples affirmations accompagnées de quelques extraits bancaires et de factures isolées seraient manifestement insuffisantes à ce titre, ceci surtout au vu que de l'aveu de la demanderesse, la liquidation serait complexe et qu'il manquerait encore des données pour finaliser les comptes sociaux.

Quant au moyen fondé sur un défaut de motivation, la demanderesse reproche en substance au directeur de ne pas avoir pris en compte les éléments lui soumis à l'appui de la réclamation et de ne pas avoir motivé sa décision par rapport à ces éléments.

Force est de constater qu'en l'espèce, le directeur a motivé sa décision de rejet de la réclamation non pas par un refus de prendre en compte les éléments lui soumis à travers la

réclamation, mais sur la considération qu'au jour où il a pris sa décision, la demanderesse n'a fourni aucune preuve ou élément de preuve de nature à justifier que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt. C'est à tort que la demanderesse reproche au directeur de ne pas avoir pris en compte les éléments soumis au bureau d'imposition, respectivement ceux lui remis à l'appui de la réclamation. En effet, au-delà du constat qu'il ne se dégage pas des éléments du dossier que la demanderesse ait soumis au directeur d'autres éléments que la simple affirmation que son revenu imposable serait de 0 € au motif que ses revenus se limiteraient à des intérêts créditeurs d'un montant inférieur aux charges, il ne se dégage pas de la motivation de la décision déferée que le directeur ait fait abstraction d'informations lui soumises. Bien au contraire, en retenant une absence de preuve des revenus nets réels, le directeur a implicitement mais nécessairement estimé que les éléments dont il disposait étaient insuffisants pour mettre en doute le résultat de la taxation d'office qui a été opérée.

Il s'ensuit que le moyen du demandeur fondé sur un défaut de motivation est à rejeter comme non fondé.

En second lieu, la demanderesse conteste le résultat de la taxation par rapport à ses revenus réels.

Quant au principe de la taxation, il y a lieu de rappeler que le paragraphe 217 AO dispose que :

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts n° 469 et autres références y citées). Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte par l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération (cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts n° 470 et autres références y citées). La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligent.

Il est constant que la demanderesse n'a pas, malgré sommation et fixation d'une astreinte, déposé la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt

commercial communal de l'année 2005, bien qu'en vertu de l'article 169 LIR elle reste imposable sur le bénéfice net réalisé pendant la liquidation.

La demanderesse, sans contester le principe du recours à la taxation d'office, estime que ses revenus réels seraient inférieurs à ceux retenus par le bureau d'imposition, en l'occurrence, que son revenu imposable serait de 0 €.

Dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – sur le fondement du paragraphe 243 AO, le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt. Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable.

D'un autre côté, il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt.

Force est au tribunal de constater qu'en l'espèce, à l'appui de sa réclamation, la demanderesse s'est limitée à affirmer que ses seuls revenus seraient des intérêts créditeurs d'un montant de 17.948,30 €, dont il conviendrait de déduire des charges d'un montant supérieur, sans que ces charges soient autrement chiffrées, de manière que son revenu imposable pour l'année 2005 serait de 0 €. Aucune déclaration d'impôt n'a été fournie. Par ailleurs, la demanderesse n'a déposé ni ses comptes sociaux pour l'année en question, ni même n'a-t-elle fourni au directeur des pièces justificatives pour étayer ses revenus et ses charges dont elle se prévaut.

Eu égard au fait que la charge de la preuve incombe au contribuable qui a fait l'objet d'une taxation d'office d'établir que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt, c'est à bon droit que le directeur a retenu que la demanderesse n'a fourni aucune preuve de nature à étayer ses affirmations, ces affirmations à elles seules étant insuffisantes.

Le tribunal constate cependant que dans le cadre de la présente instance, la demanderesse a pour la première fois remis des pièces à l'appui de ses affirmations, à savoir des extraits bancaires destinés à justifier ses revenus, ainsi que des notes d'honoraires d'une étude d'avocats destinées à justifier ses charges.

La partie étatique conteste ces pièces qui, d'après elle, seraient insuffisantes pour justifier les revenus réels de la demanderesse.

Le tribunal est amené à retenir que les éléments fournis par la demanderesse sont, en l'état actuel du dossier et au regard des contestations de la partie étatique, insuffisants pour établir la réalité et surtout le caractère exhaustif des revenus professionnels de la demanderesse, tout comme parallèlement le lien économique des dépenses professionnelles avec ces revenus, de manière qu'il y a lieu d'admettre que la demanderesse n'a pas produit, en l'état, les éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt entrepris devant le directeur par la voie de la réclamation. En effet, s'il est vrai que la demanderesse a produit en cause des extraits bancaires justifiant des revenus correspondant à des intérêts créditeurs, ainsi que des notes d'honoraires, elle n'a pas produit ses comptes sociaux pour l'année concernée de nature à confirmer le caractère exhaustif des revenus et charges dont elle fait état.

Il s'ensuit que le recours en réformation est à déclarer non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2005 ;

pour le surplus, reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 9 novembre 2011 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 10.11.2011

Le Greffier du Tribunal administratif